



Blickpunkt Brüssel



Europäisches Steuerrecht

Phillip Weiten

Mai
2015



A. Einleitung

Die aktuell 28 Mitgliedstaaten haben mit ihrem Beitritt zur EU ihre Staatssouveränität in gewissen Grenzen preisgegeben und hierdurch den Weg zur Durchdringung ihrer nationalen Rechtsordnung durch das Unionsrecht geebnet. Betroffen ist auch das nationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten.

Die Schaffung eines gemeinsamen, einheitlichen Steuersystems ist zwar nach wie vor kein vorrangiges Ziel der EU. Das bedeutet: Das Unionsrecht respektiert weiterhin die jeweilige „*Steuerhoheit als Kernbereich mitgliedstaatlicher Souveränität*“¹, sodass die einzelnen Mitgliedstaaten noch immer selbstständig ihr nationales Steuerrecht regeln.

Die insoweit den Mitgliedstaaten verbliebene Freiheit zur Ausgestaltung ihrer nationalen Steuerrechtsordnung ist allerdings nicht unbedingt, sondern in Einklang mit dem Unionsrecht auszuüben.² Grundsätzlich ist zwischen dem sog. „*primären*“ und „*sekundären*“ Unionsrecht zu unterscheiden. Beide Rechtsgebiete haben unterschiedlich großen Einfluss auf das nationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten, der im Folgenden näher untersucht wird.

B. Primäres Unionsrecht

Zentrale Grundlage des Unionsrechts ist das primäre Unionsrecht, das insbesondere durch den Vertrag über die Europäische Union („EUV“) und den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union („AEUV“) Ausdruck findet.³ Zwar kann die EU nach diesen Verträgen grundsätzlich keine eigenen Steuern einführen, aber – zumindest in engen Grenzen – für eine Steuerharmonisierung bzw. Rechtsangleichung im steuerlichen Bereich sorgen, wobei insoweit zwischen dem indirekten und direkten Steuern zu differenzieren ist (Art. 110 ff. AEUV).⁴

¹ Denn nach *Birk*, FR 2005, 121 (121) gilt: „the power to tax is the power to govern“.

² Ständige Rechtsprechung des EuGH seit dem Urt. v. 14.02.1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-249, Tz. 21: „[...] zwar (fällt) der Bereich der direkten Steuern als solcher beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft [...], die Mitgliedstaaten (müssen) die ihnen verbliebenen Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben [...]“.

³ Rechtlicher Ausgangspunkt ist der EG-Vertrag v. 25.03.1957 (BGBl. II 1957, S. 753). Fortentwickelt wurde das Primärrecht mit den Verträgen von Maastricht v. 07.02.1992, von Amsterdam v. 02.10.1997 und von Nizza v. 26.02.2001. Mit der Ratifikation des Vertrags von Lissabon v. 13.12.2007 (BGBl. II 2008, S. 1038) ist die EU gem. Art. 1 EUV mit Wirkung zum 01.12.2009 an die Stelle der EG getreten; zugleich hat der AEUV den EG-Vertrag v. 25.03.1957 ersetzt.

⁴ D.h. die EU kann den Mitgliedstaaten nur bestimmte Korridore vorschreiben, innerhalb derer die Mindest- oder Höchststeuersätze liegen müssen oder wie die Bemessungsgrundlage einer Steuer zu ermitteln ist. Harmonisierung führt also nicht zwangsläufig zu einer umfassenden Rechtsvereinheitlichung in allen Mitgliedstaaten; dazu *Wernsmann*, in: *Schulze/Zuleeg/Kadelbach*, *Europarecht*, 2. Aufl., § 30 Rn. 3.



1. Einfluss auf das Recht der indirekten Steuern

Allein hinsichtlich der indirekten Steuern erteilt Art. 113 AEUV der EU ausdrücklich einen Harmonisierungsauftrag. Indirekte Steuern sind solche Steuern, bei denen nach dem Gesetzeszweck jemand anders die Steuerbelastung wirtschaftlich tragen soll als derjenige, der die Steuer schuldet; die Steuer wird also vom Steuerschuldner (Unternehmer) auf den Steuerträger (Endverbraucher) abgewälzt.⁵ Zu den indirekten Steuern zählen die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer sowie die sonstigen Verbrauchsteuern (Energiesteuer, Tabaksteuer, Stromsteuer, Biersteuer, Kaffeesteuer, Alkopopsteuer usw.).

Art. 113 AEUV bestimmt: *„Der Rat erlässt gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses einstimmig Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist.“*

Rechtstechnisch vollzieht sich die Harmonisierung der indirekten Steuern in erster Linie durch Richtlinien i.S. der Definition des Art. 288 Abs. 3 AEUV: *„Die Richtlinie ist für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet ist, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel.“*

Am weitesten fortgeschritten ist die Harmonisierung bislang bei der Umsatzsteuer. Im Ergebnis ist nahezu eine Vollharmonisierung eingetreten.⁶ Bei den sonstigen Verbrauchsteuern gibt es derzeit nur Harmonisierungen hinsichtlich der Alkohol-, Energie- und Tabaksteuern, wobei hier insbesondere die Einführung von Mindeststeuersätzen hervorzuheben ist.

2. Einfluss auf das Recht der direkten Steuern

Art. 113 AEUV erteilt zwar für die *„Umsatzsteuer, die Verbrauchsabgaben und die sonstigen indirekten Steuern“* einen Harmonisierungsauftrag, eine entsprechende Parallelvorschrift für die direkten Steuern (Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuern), also die Steuern, die auf den Ertrag eines Steuerpflichtigen erhoben werden,⁷ ist in den Verträgen allerdings nicht vorgesehen. Zumindest im begrenzten Maße lässt sich jedoch auch eine Angleichung des Rechts der direkten Steuern (mittels Richtlinien) auf der Grundlage der allgemeinen Harmonisierungsvorschrift des Art. 115 AEUV erreichen.

⁵ Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., § 17 Rn. 10 f.

⁶ Hierzu und nachfolgend Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 4. Aufl., Rn. 759.

⁷ Tiedtke/Mohr, EuZW 2008, 424 (424).



Art. 115 AEUV bestimmt: „[...] der Rat (erlässt) gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren einstimmig und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken.

Anders als bei den Regelungen zu den indirekten Steuern, die eine Harmonisierung nach Maßgabe des Art. 113 AEUV schon dann zulassen, soweit diese „für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig“ ist, ermöglicht Art. 115 AEUV bei den direkten Steuern eine Rechtsangleichung der Vorschriften erst dann, sofern sich diese „unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarktes auswirken“.

Für die Binnenmarktauswirkung i.S. des Art. 115 AEUV wird man eine nicht unerhebliche Marktstörung fordern müssen.⁸ Dies verlangt eine gewisse Spürbarkeit, Wahrscheinlichkeit oder Intensität der von den mitgliedstaatlichen Vorschriften ausgehenden Einflüsse auf den Binnenmarkt, damit die Union zur Harmonisierung auf dem Gebiet der direkten Steuern gesetzgeberisch tätig werden darf.⁹ Dabei ist stets das „Subsidiaritätsprinzip“ in Art. 5 Abs. 3 EUV zu wahren, wonach die Rechtssetzungsorgane nur Rechtsakte erlassen dürfen, soweit die primärrechtlich verankerten Unionsziele auf mitgliedstaatlicher Ebene nicht ausreichend erreicht werden können und besser auf Unionsebene zu verwirklichen sind.¹⁰

Auch wenn hiermit die Harmonisierung der direkten Steuern durch Sekundärrecht die Überwindung hoher rechtlicher Hürden erfordert,¹¹ sind in diesem Bereich bedeutsame Richtlinien erlassen worden: z.B. „Fusions“- , „Mutter-Tochter“- und „Zins- und Lizenzrichtlinie“.¹²

⁸ Leible/Schröder, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 115 AEUV, Rn. 8; Wernsmann, in: Schulze/Zuleeg,/Kadelbach Europarecht, 2. Aufl., § 30 Rn. 62.

⁹ Leible/Schröder, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 115 AEUV, Rn. 8

¹⁰ Um die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips durch die Rechtssetzungsorgane der Union, d.h. insbesondere der Rat, das Parlament und die Kommission, formell abzusichern, sind sie nach Art. 296 Abs. 2 AEUV mit einer Begründung zu versehen, aus der hervorgeht, weshalb der Gesetzgebungsakt mit Art. 5 EUV in Einklang steht; vgl. hierzu Callies, in: Callies/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 5 EUV, Rn. 60 ff.

¹¹ Dies gilt insbesondere auch in formell-rechtlicher Hinsicht, weil eine Harmonisierungsmaßnahme zu den direkten Steuern eine einstimmige Beschlussfassung im Rat erfordert.

¹² Zu diesen Richtlinien vgl. die Ausführungen unter C. 2.



C. Sekundäres Unionsrecht

Das primäre Unionsrecht der Verträge wird umgesetzt in das sekundäre Unionsrecht der Verordnungen und Richtlinien. Im Gegensatz zu den „Verordnungen“¹³ sind im Bereich der indirekten und direkten Steuern unterschiedliche „Richtlinien“ ergangen, die in allen Mitgliedstaaten im nationalen Steuerrecht umgesetzt werden mussten.

1. Stand der Harmonisierung der indirekten Steuern

a) Mehrwertsteuersystem-Richtlinie

Keine andere Steuer ist so durch den Einfluss von Richtlinien geprägt wie die Umsatzsteuer. In diesem Bereich sind auf der Grundlage des Art. 113 AEUV mehrere Richtlinien¹⁴ ergangen, die in der am 28.11.2006 beschlossenen „Mehrwertsteuersystem-Richtlinie“¹⁵ in einem Regelungswerk zusammengefasst wurden. Das bedeutet: Aus dem ehemals einfachen Recht ist ein Normenkomplex von insgesamt 414 Artikeln und zahlreichen Anhängen entstanden.

Zielsetzung der Richtlinie ist es, nicht nur das grundsätzliche Umsatzsteuersystem zu harmonisieren, sondern auch die Bemessungsgrundlage, die Steuersätze und die Regelungen über die Zuweisung des Steueraufkommens aus grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Umsätzen.¹⁶ In allen Mitgliedstaaten baut das jeweilige Umsatzsteuergesetz seither auf einer „Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug“¹⁷ auf. Sie wird nach einer einheitlichen Bemessungsgrundlage erhoben, wobei insbesondere die Regelungen über die Steuerbarkeit und Steuerfreiheit vereinheitlicht sind. Nennenswerte Unterschiede existieren im Umsatzsteuerrecht der Mitgliedstaaten nur noch bei der Höhe der Steuersätze,¹⁸ die hinsichtlich des Normalsatzes von 15 bis 25% und bei den ermäßigten Sätzen von 2,1 bis 18% variieren.¹⁹ Umgesetzt wurde die Richtlinie in Deutschland durch Modifikationen des Umsatzsteuergesetzes.

¹³ Art. 288 Abs. 2 AEUV: „Die Verordnung hat allgemeine Geltung. Sie ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat.“

¹⁴ Bspw.: Richtlinie 67/227/EWG v. 11.04.1967; 67/228/EWG v. 11.04.1967; 77/388/EWG v. 17.05.1977; 91/680/EWG v. 16.12.1991; 92/77/EWG v. 19.10.1992; 92/111/EWG v. 14.12.1992.

¹⁵ Richtlinie 2006/112/EG v. 28.11.2006.

¹⁶ Dazu im Einzelnen die Erwägungsgründe der Richtlinie 2006/112/EG v. 28.11.2006.

¹⁷ Gemeint ist hiermit die Besteuerung in jedem Stadium der Wertschöpfung (Allphasensteuer). Indem die Vorsteuer abgezogen werden kann, wird erreicht, dass nur der Mehrwert der Umsatzsteuer (deshalb ist der Begriff Mehrwertsteuer auch treffender) unterliegt (Nettoumsatz).

¹⁸ Dass keine Vollharmonisierung der Steuersätze erreicht worden ist, erklärt sich vor dem Hintergrund, dass die Umsatzsteuer entscheidend zur Finanzierung des Haushalts eines Mitgliedstaates beiträgt.

¹⁹ Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 162.



b) Verbrauchsteuersystem-Richtlinie

Das Herzstück der Harmonisierung der sonstigen Verbrauchsteuern in der EU ist die „Verbrauchsteuersystem-Richtlinie“: Diese Richtlinie legt ein allgemeines System für die Verbrauchsteuern fest, die auf den Verbrauch bestimmter Waren erhoben werden.²⁰ Danach gilt die Richtlinie grundsätzlich nur für die harmonisierten Verbrauchsteuern auf Tabakwaren, Energieerzeugnisse und elektrischen Strom sowie Alkohol und alkoholhaltige Erzeugnisse.

Die Definition dieser Waren, die Struktur der zu erhebenden Verbrauchsteuer, der Geltungsbereich etwaiger Ausnahmen sowie die Mindeststeuersätze werden von der Systemrichtlinie

nicht geregelt, sondern durch die jeweiligen Struktur- bzw. Steuersatzrichtlinien festgelegt.²¹ Die Richtlinien bzw. deren Vorgaben wurden in Deutschland im Jahre 1992 insbesondere durch das „Verbrauchssteuer-Binnenmarktgesetz“²² umgesetzt.

2. Stand der Harmonisierung der direkten Steuern

Im Gegensatz zur Harmonisierung bei den indirekten Steuern sind bei der Harmonisierung der direkten Steuern bislang nur kleine Harmonisierungserfolge zu verzeichnen. Dies ist – abgesehen von der oben dargestellten Regelung des Art. 115 AEUV – auch auf die unterschiedliche Ausgestaltung der direkten Steuern in den Mitgliedstaaten zurückzuführen. Im Mittelpunkt der ansatzweisen Harmonisierung der direkten Steuern steht die in den Mitgliedstaaten unterschiedlich ausgeformte Unternehmensbesteuerung. Nachfolgende Richtlinien vereint der Leitgedanke, steuerliche Hemmnisse für eine grenzüberschreitende Betätigung von Unternehmen im Europäischen Binnenmarkt zu beseitigen.

a) Mutter-Tochter-Richtlinie

Die 1990 beschlossene „Mutter-Tochter-Richtlinie“²³ ist Ausdruck der ersten großen und bedeutsamsten Initiative zur Harmonisierung der direkten Steuern innerhalb der EU. Zielsetzung der Richtlinie ist es, grenzüberschreitende Beziehungen zwischen Mutter-

²⁰ Richtlinie 92/12/EWG des Rates v. 25.02.1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren; Richtlinie 2008/118/EG des Rates v. 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG.

²¹ Energieerzeugnisse und elektrischer Strom gem. der Richtlinie 2003/96/EG v. 27. Oktober 2003; Alkohol und alkoholische Getränke gem. den Richtlinien 92/83/EWG und 92/84/EWG v. 19.10.1992; Tabakwaren gemäß den Richtlinien 95/59/EG v. 27.11.1995, 92/79/EWG und 92/80/EWG v. 19.10.1992.

²² Gesetz zur Anpassung von Verbrauchssteuer- und anderen Gesetzen an das Unionsrecht sowie zur Änderung anderer Gesetze v. 21.12.1992, BGBl. I 1992, 2150.

²³ Richtlinie 90/435/EWG v. 23.07.1990.



und Tochtergesellschaften i.S. der Verwirklichung des Binnenmarktes zu besteuern.²⁴ Im Kern geht es darum, die steuerliche Mehrfachbelastung von Gewinnausschüttungen einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat zu beseitigen.

Hintergrund ist folgender: Unternehmen, die sich einem anderen Mitgliedstaat betätigen wollen, errichten hierzu in dem anderen Mitgliedstaat in der Mehrzahl der Fälle eine Tochtergesellschaft. Das in die Tochtergesellschaft investierte Kapital soll kurz- oder langfristig über Gewinnausschüttungen an die im anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft zurückfließen.²⁵ Daraus konnte in der Vergangenheit eine dreifache Steuerbelastung des gleichen Gewinns resultieren: Die Gewinne der Tochtergesellschaft wurden in ihrem Mitgliedstaat nicht nur mit Körperschaftsteuer belastet, sondern zugleich auch mit Kapitalertragsteuer (als Quellensteuer) auf die ausgeschütteten Gewinne, die bei der diese Gewinne empfangenen Muttergesellschaft in ihrem Mitgliedstaat ebenfalls mit Körperschaftsteuer belastet wurden.

Diese Mehrfachbelastung wird nach der zwischenzeitlich von allen Mitgliedstaaten umgesetzten „Mutter-Tochter-Richtlinie“ dadurch vermieden, dass zum einen die Quellensteuer bei der ausschüttenden Gesellschaft nicht erhoben und zum anderen die Ausschüttungen bei der empfangenen Muttergesellschaft von der Körperschaftsteuer freigestellt werden oder aber eine direkte Steueranrechnung ermöglicht wird.²⁶ In Deutschland wurde die Richtlinie durch die Einführung von § 43b EStG und § 8b Abs. 1 KStG umgesetzt.

b) Fusionsrichtlinie

Im engen Zusammenhang mit der „Mutter-Tochter-Richtlinie“ steht die „Fusionsrichtlinie“²⁷, die zwar nicht die Vereinheitlichung der laufenden Besteuerung von grenzüberschreitendem Konzern bezweckt, aber deren Aufbau.²⁸ Neben der Errichtung einer Tochtergesellschaft steht einem Unternehmen für seine Betätigung in einem anderen Mitgliedstaat auch die Kooperation mit einem anderen, bereits existierenden Unternehmen zur Verfügung, die bei positiver Entwicklung häufig den Wunsch entstehen lässt, einen rechtlichen Zusammenschluss beider Unternehmen zu bewirken.²⁹ Erforderlich ist hierfür eine Umstrukturierung, die in der Vergangenheit nur in rein nationalen Sachverhalten steuerneutral erfolgen konnte, d.h. ohne Aufdeckung der stillen Reserven,

²⁴ *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rn. 3.65.

²⁵ Dazu und im Folgenden *Laule*, IStR 2001, 297 (301).

²⁶ *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rn. 3.65.

²⁷ Richtlinie 90/434/EWG v. 23.07.1990.

²⁸ *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl., S. 174.

²⁹ *Laule*, IStR 2001, 297 (302).



wohingegen diese Steuerneutralität im grenzüberschreitenden Fall versagt wurde.³⁰ Damit konnten beträchtliche finanzielle Mehrbelastungen für den grenzüberschreitenden Umstrukturierungsvorgang verbunden sein, da die aus der Aufdeckung der stillen Reserven resultierende Gewinnrealisierung zu erheblichen Liquiditätsabflüssen führte.

Gegen dieses Hindernis wendet sich die „Fusionsrichtlinie“, die es den Unternehmen in allen Mitgliedstaaten ermöglicht, gezielte Umstrukturierungen unter bestimmten Voraussetzungen steuerneutral vorzunehmen.³¹ Rechtstechnisch erfolgt dies durch eine Vermeidung der Aufdeckung der stillen Reserven mittels einer Buchwertfortführung. In Deutschland wurde diese Richtlinie durch entsprechende Modifikationen des Umwandlung Steuergesetzes umgesetzt, zunächst durch das Steueränderungsgesetz 1992³² und zuletzt durch das SESTEG.

c) **Zins- und Lizenzrichtlinie**

Die „Zins- und Lizenzrichtlinie“³³ aus dem Jahre 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten regelt die Steuerbefreiung für Zinsen und Lizenzgebühren in dem Mitgliedstaat, in dem der Schuldner ansässig ist. Im Wesentlichen kopiert die Richtlinie damit die Idee der „Mutter-Tochter-Richtlinie und regelt die Abschaffung der Quellensteuer auf Zinsen und Lizenzgebühren. Das bedeutet: Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren sollen nicht in dem Mitgliedstaat des zahlenden Unternehmens der Besteuerung unterworfen werden, sondern nur in dem Mitgliedstaat des diese Zahlung empfangenen Unternehmens.³⁴ In Deutschland ist die Richtlinie durch § 50g EStG umgesetzt worden.

D. **Grundfreiheiten in der Steuerjudikatur des EuGH**

Auch wenn der Einfluss des sekundären Unionsrechts (Richtlinien) auf das nationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten bislang nur für den Bereich der indirekten Steuern als groß zu bezeichnen ist, bedeutet das nicht, dass das direkte Steuerrecht – abgesehen von den genannten Richtlinien zur Unternehmensbesteuerung³⁵ – durch das Unionsrecht unbeeinflusst bleibt.

³⁰ Dazu und nachfolgend *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl., S. 173 f.

³¹ Privilegierte Umstrukturierungsvorgänge sind die Verschmelzung, die Spaltung, die Einbringung und der Anteilstausch; dazu im Einzelnen *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl., S. 174.

³² Steueränderungsgesetz 1992 v. 25.02.1992, BGBl. I 1992, S. 297.

³³ Richtlinie 2003/49/EG v. 03.06.2003.

³⁴ *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl., S. 179.

³⁵ Zu nennen ist in diesem Zusammenhang auch die Zinsrichtlinie 2003/48/EG v. 03.06.2003, die nicht primär auf die Unternehmensbesteuerung abzielt, sondern auf die Besteuerung von Kapitaleinkünften bei natürlichen Personen; in Deutschland wurde diese Richtlinie durch § 45e EStG und die Zinsinformations-



1. Steuerrechtliche Bedeutung der Grundfreiheiten

Generell sind es die primärrechtlichen Grundfreiheiten, mittels derer das wirtschaftliche „Herzstück“ der Harmonisierungsbemühungen der Union verwirklicht werden soll: Die Bildung und das Funktionieren eines „Binnenmarktes“ (Art. 26 AEUV). Um dieses Binnenmarktziel zu erreichen, werden im AEUV insgesamt fünf Grundfreiheiten garantiert:

- die Warenverkehrsfreiheit (Art. 28 ff. AEUV),
- die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 ff. AEUV),
- die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 ff. AEUV),
- die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 ff. AEUV),
- die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63ff. AEUV).

Alle Grundfreiheiten vereint das Ziel, jede grenzüberschreitende wirtschaftliche Tätigkeit im Binnenmarkt vor mitgliedstaatlichen Beeinträchtigungen zu schützen.³⁶ Sie stellen unmittelbar

in den Mitgliedstaaten anwendbares primäres Unionsrecht dar.³⁷ Gegenüber den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten kommt ihnen ein umfassender Anwendungsvorrang zu, d.h. im Falle der Unvereinbarkeit einer nationalen Regelung mit den Grundfreiheiten ist diese nationale Regelung (unionsrechtskonform auszulegen bzw.) unangewendet zu lassen.³⁸

Auch im Bereich des Steuerrechts sind die Grundfreiheiten ein stets zu beachtender Gradmesser. Dies gilt insbesondere für den Bereich der direkten Steuern: Erstmals klar gestellt hat dies der EuGH in der Rs. „*avoir fiscal*“³⁹ aus dem Jahre 1986, in dem er Normen des direkten Steuerrechts erstmalig und umfassend am Maßstab der Grundfreiheiten überprüfte. Das Konfliktpotenzial zwischen den Grundfreiheiten und den nationalen Steuerregelungen der Mitgliedstaaten ist hierbei offensichtlich: Steuerquellen knüpfen regelmäßig an Vorgänge an, die grundfreiheitlich geschützt werden, z.B. der Warenverkauf, die Dienstleistung, die Niederlassung, der Kapitalerträge Bezug oder das Einkommen aus (un)selbständiger Arbeit.⁴⁰

verordnung („ZIV“) fast wortgetreu umgesetzt. Zu dieser Richtlinie im Einzelnen *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rn. 3.72 f.

³⁶ *Hahn*, DStZ 2005, 433 (437 f.).

³⁷ Die Grundfreiheiten bedürfen keines weiteren Umsetzungsaktes, vermitteln – aufgrund ihrer unbedingten und inhaltlich bestimmten Ausformung – unmittelbar anwendbare Individualrechte zugunsten der Unionsbürger, die vor nationalen Gerichten einklagt werden können; dazu *Cordewener*, DStR 2004, 6 (7).

³⁸ *Ehlers*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, 2. Aufl., § 11 Rn. 10 ff.

³⁹ EuGH, Urt. v. 28.01.1986, Rs. C-270/83, *avoir fiscal*, Slg. 1986, 285.

⁴⁰ *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (496).



Aus diesem Grund wundert es nicht, dass der EuGH durch seine Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten stetig zunehmenden Einfluss auf die historisch gewachsenen Steuersysteme der Mitgliedstaaten genommen hat. Seine Entscheidungen stellen die mitgliedstaatliche Steuersouveränität zwar nicht in Frage, setzen deren Ausübung – z.B. in Form von Gesetzen – aber durch die Aktivierung der Grundfreiheiten „Schranken“.⁴¹ Der EuGH deckt mit den Grundfreiheiten nicht vereinbare mitgliedstaatliche Regelungen des direkten Steuerrechts auf und zwingt die betroffenen Mitgliedstaaten zu grundfreiheitskonformen Regelungen.⁴²

Im Steuerrecht entfaltet der EuGH die Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote.⁴³ Als solche haben die Grundfreiheiten eine „*doppelte Schutzrichtung*“: Sie verpflichten zum einen den Quellenstaat die von Steuerausländern ausgehenden Investitionen der Behandlung der Steuerinländer (sog. „*personenbezogenes Vergleichspaar*“) gleichzustellen, und zum anderen den Ansässigkeitsstaat zu einer Gleichstellung der Investitionen seiner Steuerinländer im Hinblick auf grenzüberschreitende und rein innerstaatliche Sachverhalte (sog. „*tätigkeitsbezogenes Vergleichspaar*“).⁴⁴ Regelmäßig zeigt sich im direkten Steuerrecht eine Diskriminierung durch eine höhere Steuerbelastung des grenzüberschreitenden Sachverhalts.

2. Steuerspezifische Rechtfertigungsgründe

Wird eine Grundfreiheit durch eine nationale Steuerregelung beeinträchtigt, hat dies aber nicht zwangsläufig auch deren Unionsrechtswidrigkeit zur Folge. Es besteht für die Mitgliedstaaten eine Rechtfertigungsmöglichkeit. Hierbei ist zwischen geschriebenen und ungeschriebenen Rechtfertigungsgründen zu unterscheiden. Geschriebene Rechtfertigungsgründe lassen sich dem AEUV selbst entnehmen und enthalten grundfreiheitsspezifische Sonderregelungen, die Schranken für die Ausübung der Grundfreiheiten definieren.⁴⁵

Im Gegensatz zu den geschriebenen sind die ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe im Bereich des direkten Steuerrechts von höchster Bedeutung. Nach der Rechtsprechung des EuGH kann eine Grundfreiheitsbeeinträchtigung gerechtfertigt sein, „*wenn diese*

⁴¹ Cordewener, DStR 2004, 6 (9).

⁴² Tiedtke/Mohr, EuZW 2008, 424 (426)

⁴³ Kokott/Ost, EuZW 2011, 496 (498 f.), die unter Heranziehung zahlreicher Nachweise aus der EuGH-Rechtsprechung feststellen, dass der EuGH den reinen „Beschränkungstest“ im Steuerrecht noch nicht durchgeführt hat; hierzu auch Kellersmann/Treich, Europäische Unternehmensbesteuerung, S. 145 m.w.N.

⁴⁴ Kellersmann/Treich, Europäische Unternehmensbesteuerung, S. 145.

⁴⁵ Vgl. etwa Art. 36 AEUV für die Warenverkehrsfreiheit; Art. 45 Abs. 3 AEUV für die Arbeitnehmerfreizügigkeit; Art. 52 AEUV für die Niederlassungsfreiheit; Art. 62 i.V.m. Art. 52 AEUV für die Dienstleistungsfreiheit; Art. 65 AEUV für die Kapitalverkehrsfreiheit.



aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses erfolgt, zur Erreichung des angestrebten Ziels geeignet ist und nicht über das hinausgeht, was hierzu erforderlich ist".⁴⁶

Durch diese Rechtfertigungsmöglichkeit trägt der EuGH dem Interesse der Mitgliedstaaten Rechnung, ihre Steuerrechtsordnungen vor einer schrankenlosen Anwendung der Grundfreiheiten zu schützen. Deshalb erstaunt es nicht, dass sich der EuGH in seiner Judikatur mit zahlreichen ungeschriebenen Rechtfertigungsgründen auseinandersetzen musste, welche die Mitgliedstaaten zur Verteidigung diskriminierender Steuerregelungen anführten.

Folgende Erwägungen hat der EuGH als einen tauglichen ungeschriebenen Rechtfertigungsgrund aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses anerkannt:

- Überprüfung und Sicherstellung einer dem nationalen Steuerrecht entsprechenden Besteuerung, sog. Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle⁴⁷;
- Vermeidung der Gefahr der mehrfachen Berücksichtigung steuermindernder Faktoren, insbesondere von Verlusten⁴⁸;
- Verhinderung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und Missbräuchen einschließlich willkürlicher Verlagerung von Steuersubstrat.⁴⁹
- Notwendigkeit der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten, gerechte Aufteilung des Steueraufkommens⁵⁰;
- Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz des nationalen Steuersystems⁵¹.

⁴⁶ So etwa EuGH, Urt. v. 14.02.1995, Rs. C-279/93, Slg. I-249Tz. 35; v. 12.09.2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-8031, Tz. 47; v. 15.05.2008, Rs. C-414/06, *Lidl Belgium*, Slg. 2008, I-3617, Tz. 27.

⁴⁷ EuGH, Urt. v. 20.02.1979, Rs. C-120/78, *Cassis de Dijon*, Slg. 1979, 650 Tz. 8; Der EuGH verweist in nachfolgenden Entscheidungen allerdings auf das sekundärrechtliche Instrument der Amtshilferichtlinie (Richtlinie 2011/16/EU v. 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG) als ein den Steuerpflichtigen weniger belastendes, aber zur Sicherstellung der Wirksamkeit der Steueraufsicht ebenso geeignetes Mittel; so etwa in EuGH, Urt. v. 15.05.1997, Rs. C-250/95, *Futura Participations*, Slg. 1997, I-2492, Tz. 41.

⁴⁸ EuGH, Urt. v. 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10866, Tz. 47.

⁴⁹ Nur dann, wenn es sich um rein künstliche Gestaltungen ohne wirtschaftlichen Gehalt handelt, die nur zu dem Zweck errichtet werden, der Besteuerung eines Mitgliedstaats zu entgehen, kann eine speziell diese Gestaltungen diskriminierende Regelung zur Steuermisbrauchsbekämpfung gerechtfertigt sein; so etwa EuGH, Urt. v. 19.07.1998, Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4711, Tz. 26; v. 21.11.2002, Rs. C-436/00, *X und Y*, Slg. 2002, I-10847, Tz. 61; v. 11.03.2004, Rs. C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, Slg. 2004, I-2431, Tz. 50; v. 12.09.2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-8031, Tz. 51.

⁵⁰ EuGH, Urt. v. 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10866, Tz. 44; v. 21.02.2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, DStR 2013, 392, Tz. 41.

⁵¹ EuGH, Urt. v. 28.01.1992, Rs. C-204/90, *Bachmann*, Slg. 1992, I-249, Tz. 21 ff.; v. 23.10.2008, Rs. C-157/07, *Krankenheim Wannsee*, Slg. 2008, I-8061, Tz. 43. Hiernach beschreibt der Begriff der „Kohärenz“ einen Zustand, in dem mehrere Regelungen eines Steuersystems aufeinander bezogen sind und erst zusammen



3. Zwei prominente Entscheidungen des EuGH

Um aufzuzeigen, auf welche Art und Weise der EuGH mit seinen Entscheidungen das direkte Steuerrecht der Mitgliedstaaten beeinflusst, werden nachfolgend zwei prominente Vorabentscheidungsverfahren dargestellt – zum einen die mit Urteil v. 14. Februar 1995 getroffene Entscheidung in der Rechtssache „*Schumacker*“⁵², die eine „*personenbezogene*“ Diskriminierung auf den Prüfstand der Arbeitnehmerfreizügigkeit stellte, und zum anderen die mit Urteil v. 13. Dezember 2005 entschiedene Rechtssache „*Marks & Spencer*“⁵³, die eine „*tätigkeitsbezogene*“ Diskriminierung am Maßstab der Niederlassungsfreiheit prüfte.

a) *Entscheidung in der Rs. „Schumacker“*

Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zugrunde:⁵⁴ Der belgische Staatsangehörige Roland Schumacker, wohnhaft in Belgien und verheiratet, pendelte arbeitstäglich nach Deutschland, um dort einer nichtselbstständigen Tätigkeit als Arbeitnehmer nachzugehen. Sein Gehalt bildete das einzige Einkommen der Familie. Schumacker war mit diesen Einkünften in Belgien unbeschränkt und in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Nach den zum Entscheidungszeitpunkt geltenden Vorschriften wurden beschränkt Steuerpflichtige ungeachtet ihres Familienstandes in die Steuerklasse I eingereiht (§ 39d EStG a.F.). Dementsprechend konnte Schumacker in Deutschland die Steuervergünstigung des Splittingtarifs und verschiedene Freibeträge sowie Abzüge zur Berücksichtigung seiner familiären Umstände nicht geltend machen. Zudem unterlag er dem vereinfachten Besteuerungsverfahren ohne Lohnsteuerjahresausgleich (§§ 39d, 42b, 50 Abs. 5 EStG a.F.), weshalb ihm zu viel gezahlte Steuern am Jahresende nicht erstattet werden konnten.

Deshalb beantragte Schumacker bei dem für ihn zuständigen Finanzamt Köln-Altstadt, den Betrag seiner Steuer (gem. § 163 AO) im Billigkeitswege nach der Steuerklasse III (die normalerweise nur auf verheiratete Steuerinländer anwendbar ist und einen Anspruch auf das Splitting eröffnet) zu berechnen und ihm den Lohnsteuerjahresausgleich zu gewähren. Nachdem das Finanzamt seinen Antrag abgelehnt hatte, erhob Schumacker beim Finanzgericht Köln Klage. Dieses gab der Klage statt und verurteilte das Finanzamt, eine Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO zu erlassen. Das Finanzamt legte daraufhin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln Revision zum Bundesfinanzhof ein.

eine systemgerechte Regelung darstellen – nach dem Motto: „Wer eine Steuerentlastung haben will, muss auch die Steuerbelastung tragen, wenn und soweit diese im Steuersystem als zwingende Folge der Steuerentlastung zu tragen ist.“

⁵² EuGH, Urt. v. 14.02.1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. I-249.

⁵³ EuGH, Urt. v. 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10866.

⁵⁴ Zum Sachverhalt EuGH, Urt. v. 14.02.1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. I-249, Tz. 15 ff.



Dieser setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH zur Vorabentscheidung ein Bündel von Rechtsfragen vor.⁵⁵

Im Kern ging es um die Frage, ob die Arbeitnehmerfreizügigkeit Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates (hier: Deutschland) entgegensteht, nach denen ein Arbeitnehmer (hier: Schumacker), der Staatsangehöriger eines anderen Mitgliedstaates (hier: Belgien) ist, in dem er auch wohnt, und der im Hoheitsgebiet des erstgenannten Mitgliedstaates eine nichtselbstständige Beschäftigung ausübt, höher besteuert wird als ein Arbeitnehmer, der im Hoheitsgebiet des erstgenannten Mitgliedstaates wohnt und dort die gleiche Beschäftigung ausübt.

Der EuGH bekräftigte zunächst seine ständige Rechtsprechung, nach der auch einkommensteuerliche Regelungen und Belastungen geeignet seien, die Arbeitnehmerfreizügigkeit einzuschränken, d.h. das Recht der Arbeitnehmer, in jedem Mitgliedstaat eine nichtselbstständige Tätigkeit auszuüben. Die Arbeitnehmerfreizügigkeit verbiete es generell, Staatsangehörige eines anderen Mitgliedstaates bei der Erhebung der direkten Steuern schlechter zu behandeln als eigene Staatsangehörige. In diesem Zusammenhang stellte der EuGH fest, dass die hier in Frage stehenden Rechtsvorschriften zwar unabhängig von der Staatsangehörigkeit gelten würden, allerdings an den Wohnsitz anknüpften und damit hauptsächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer Mitgliedstaaten wirkten, da Gebietsfremde meist Ausländer seien.⁵⁶

Aus diesem Grund komme nur eine verdeckte Diskriminierung in Betracht. Hierzu müssten sich die Steuerpflichtigen allerdings auch in einer vergleichbaren Lage befinden, was bei Gebietsansässigen und Gebietsfremden grundsätzlich nicht der Fall sei, weil der Schwerpunkt der Einkünfte im Regelfall im Wohnsitzstaat (hier: Belgien) liege.⁵⁷ Dessen Angelegenheit sei es grundsätzlich, den Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der seine persönlichen Lage und seinen jeweiligen Familienstand kennzeichnenden Umstände zu besteuern. Etwas anderes gelte allerdings dann, wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte erziele, sondern diese im Wesentlichen im Beschäftigungsstaat (hier: Deutschland) erwirtschaftete.⁵⁸ Denn unter diesen Umständen sei der Wohnsitzstaat nicht in der Lage, die persönliche Situation des Steuerpflichtigen (hier: Schumacker) angemessen zu beurteilen.

Das sei hier der Fall: Schumacker habe seine Einkünfte allein in Deutschland erzielt, weshalb er mit einem in Deutschland wohnenden Steuerpflichtigen vergleichbar sei. Bei der Einkommensermittlung werde die persönliche Situation des Gebietsansässigen

⁵⁵ EuGH, Urt. v. 14.02.1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. I-249, Tz. 19.

⁵⁶ EuGH, Urt. v. 14.02.1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. I-249, Tz. 28.

⁵⁷ EuGH, Urt. v. 14.02.1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. I-249, Tz. 31.

⁵⁸ EuGH, Urt. v. 14.02.1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. I-249, Tz. 36.



berücksichtigt, wohingegen eine solche Berücksichtigung bei dem gebietsfremden Schumacker weder im Wohnsitzstaat noch im Beschäftigungsstaat stattgefunden habe.⁵⁹

Eine Rechtfertigung dieser Diskriminierung komme nicht in Betracht. Der von Deutschland vorgetragene Rechtfertigungsgrund der Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz des nationalen Steuersystems konnte den EuGH nicht überzeugen.⁶⁰ Aufgrund der mangelnden Einkünfte Schumackers in seinem Wohnsitzstaat Belgien könnten seine persönlichen Umstände nicht angemessen berücksichtigt werden, sodass eine inkohärente Doppelberücksichtigung dieser Umstände im Wohnsitzstaat Belgien einerseits und im Beschäftigungsstaat Deutschland andererseits ausscheide.⁶¹ Ebenfalls nicht überzeugen konnte den EuGH das von der Finanzverwaltung vorgetragene Argument, dass die in Rede stehende Diskriminierung notwendig sei, um verwaltungstechnischen Schwierigkeiten zu begegnen, die mit solchen grenzüberschreitenden Steuersachverhalten entstehen würden. Die Amtshilferichtlinie biete ausreichend Möglichkeiten zum Informationsaustausch unter den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten.⁶²

In Deutschland wurde dieses Urteil durch die Neufassung des § 1 Abs. 3 EStG sowie durch die Einfügung des § 1a Abs. 3 EStG realisiert – mit erstmaliger Anwendung für den Veranlagungszeitraum 1996. Grenzpendler können sich seither – auch wenn sie nicht Staatsangehörige eines EU/EWR-Mitgliedstaates sind – auf Antrag zur Einkommensteuer veranlagung lassen, sofern sie ihr Gesamteinkommen zu mindestens 90% in Deutschland erzielen. Nach § 1 Abs. 3 EStG gelten weitere Vergünstigungen für Staatsangehörige eines EU/EWR-Mitgliedstaates, wenn sie die genannte Einkommengrenze für Grenzpendler erfüllen. Ehepaare können ihr Einkommen zusammen veranlagung (§ 26 EStG); ferner können sie dieselben familien- und personenbezogenen Steuervergünstigungen beanspruchen, die auch Steuerinländern zustehen.

b) Entscheidung in der Rs. „Marks & Spencer“

Ein weiterer Meilenstein der Rechtsprechung des EuGH ist die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Marks & Spencer“, die folgenden Sachverhalt zum Gegenstand hatte:⁶³ Die britische Warenhauskette Marks & Spencer plc⁶⁴ (im Folgenden: „M&S“) ist eine in England und Wales gegründete Kapitalgesellschaft mit Ansässigkeit im Vereinigten Königreich. Seit dem Jahre 1975 expandierte M&S in andere Staaten, wobei über eine britische Tochtergesellschaft unter anderem eine Holding in den Niederlanden

⁵⁹ EuGH, Urt. v. 14.02.1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. I-249, Tz. 38.

⁶⁰ EuGH, Urt. v. 14.02.1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. I-249, Tz. 40.

⁶¹ EuGH, Urt. v. 14.02.1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. I-249, Tz. 41.

⁶² EuGH, Urt. v. 14.02.1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. I-249, Tz. 45.

⁶³ Zum Sachverhalt EuGH, Urt. v. 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10866, Tz. 18 ff.

⁶⁴ „public company limited by shares“ entspricht der Rechtsnatur einer deutschen AG.



gegründet wurde, die wiederum Tochtergesellschaften in Belgien, Deutschland und Frankreich unterhielt. Diese erlitten in der Folgezeit erhebliche Verluste, weshalb die deutsche und belgische Tochtergesellschaft ihre gewerbliche Tätigkeit einstellten. Die französische Tochtergesellschaft wurde mit Verlust an Dritte veräußert. Da die erlittenen Verluste mangels späterer Gewinne auf der Ebene der Tochtergesellschaften nicht mehr verrechnet werden konnten, beantragte M&S nunmehr, diese Verluste entsprechend dem „group relief“ in Großbritannien zur Verrechnung zuzulassen.

Nach diesem Konzernbesteuerungssystem konnte jede Gesellschaft eines Konzerns ihre Verluste auf jede andere Gesellschaft desselben Konzerns übertragen, wobei der „group relief“ auf in Großbritannien ansässige Konzerngesellschaften beschränkt war. Da die Konzerntochtergesellschaften in Belgien, Deutschland und Frankreich ansässig waren, wurde der Antrag abgelehnt. M&S legte Rechtsmittel beim High Court of Justice in England und Wales ein, der das Verfahren aussetzte und sich an den EuGH wendete, um die Inlandsbeschränkung des „group relief“ auf den unionsrechtlichen Prüfstand stellen zu lassen.

Der EuGH überprüfte die britischen Regelungen am Maßstab der Niederlassungsfreiheit. Die Nichtgewährung einer Steuervergünstigung, wie die des britischen „group relief“, die eine Muttergesellschaft daran hindere, Verluste ausländischer Tochtergesellschaften zu verrechnen, sei dazu geeignet die Muttergesellschaft in der Ausübung ihrer Niederlassungsfreiheit zu beeinträchtigen, da sie von der Gründung von Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten abgehalten werde.⁶⁵ Deshalb qualifizierte der EuGH die britischen Regelungen des „group relief“ als eine den Art. 43 (jetzt: Art. 49 AEUV) und Art. 48 EG (jetzt: Art. 54 AEUV) zuwiderlaufende Grundfreiheitsbeeinträchtigung. Dies begründete er mit der unterschiedlichen Behandlung von Verlusten durch die Regelungen des „group relief“, je nachdem, ob die Muttergesellschaft eine gebietsfremde oder eine gebietsansässige Tochtergesellschaft unterhalte.⁶⁶

Der EuGH sah diese Niederlassungsfreiheitsbeeinträchtigung jedoch aufgrund von drei Gründen als grundsätzlich gerechtfertigt an. Als ersten Rechtfertigungsgrund akzeptierte der EuGH das Interesse der Mitgliedstaaten an der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung ihrer Besteuerungsbefugnisse.⁶⁷ Es könne erforderlich sein, bezogen auf die Tätigkeit einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft hinsichtlich ihrer Gewinne und Verluste nur dessen Steuerrecht anzuwenden. Andernfalls würde der Gesellschaft die Möglichkeit eingeräumt, für die Berücksichtigung ihrer Verluste im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung oder aber in einem anderen Mitgliedstaat zu optieren,

⁶⁵ EuGH, Urt. v. 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10866, Tz. 33.

⁶⁶ EuGH, Urt. v. 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10866, Tz. 34.

⁶⁷ EuGH, Urt. v. 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10866, Tz. 44.



wodurch die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten erheblich beeinträchtigt werde.⁶⁸

Als zweiten Rechtfertigungsgrund legitimierte der EuGH das Interesse der Mitgliedstaaten an der Vermeidung der Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung.⁶⁹ Tatsächlich sei es bei einer europaweiten Ausweitung der Regelungen des „*group relief*“ auf Verluste gebietsfremder Tochtergesellschaften nämlich nicht auszuschließen, dass Verluste im Mitgliedstaat der gebietsansässigen Muttergesellschaft und zusätzlich in dem Mitgliedstaat der gebietsfremden Tochtergesellschaft verwertet würden.⁷⁰ Diese doppelte Verlustberücksichtigung werde durch die streitgegenständliche Regelung vermieden, die einen Abzug dieser Verluste ausschließe.

Als letzten Rechtfertigungsgrund erkannte der EuGH die Verhinderung einer Steuerfluchtgefahr an. Die Möglichkeit der Übertragung von Verlusten einer gebietsfremden Tochtergesellschaft auf eine gebietsansässige Muttergesellschaft berge die Gefahr in sich, dass die Verluste innerhalb eines Konzerns in Richtung der Gesellschaften verlagert würden, die in den Mitgliedstaaten mit den höchsten Steuersätzen ansässig seien, da dort der steuerliche Wert der Verluste am höchsten sei.⁷¹ Ein Ausschluss des „*group relief*“ für Verluste gebietsfremder Tochtergesellschaften verhindere solche Praktiken, die durch die Existenz von Unterschieden in den Steuersätzen der Mitgliedstaaten veranlasst sein könnten.⁷²

Eine Rechtfertigung scheidet nach Auffassung des EuGH aber aus Gründen der Verhältnismäßigkeit dann, wenn und soweit – wie im streitgegenständlichen Sachverhalt – die bei dem Tochtergesellschaften entstandenen Verluste dort endgültig nicht mehr berücksichtigt werden können (sog. „*finale Verluste*“). In diesem Fall sei weder die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten gefährdet, noch eine doppelte Verlustberücksichtigung möglich oder eine Steuerflucht ersichtlich. Deshalb war der EuGH der Auffassung, dass die nach den Regelungen des „*group relief*“ angeordnete Versagung der Berücksichtigung der Verluste der gebietsfremden Tochtergesellschaften bei der gebietsansässigen Muttergesellschaft über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die mit ihr verfolgten Ziele zu erreichen.⁷³

Zwar ist das Urteil nur zum britischen Konzernbesteuerungssystem des „*group relief*“ ergangen, Wirkung enthält es allerdings, da der EuGH über die Auslegung der Grundfreiheiten entscheidet, die generell einen Anwendungsvorrang vor nationalem Recht

⁶⁸ EuGH, Urt. v. 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10866, Tz. 46.

⁶⁹ EuGH, Urt. v. 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10866, Tz. 47.

⁷⁰ EuGH, Urt. v. 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10866, Tz. 48.

⁷¹ EuGH, Urt. v. 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10866, Tz. 49.

⁷² EuGH, Urt. v. 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10866, Tz. 50.

⁷³ EuGH, Urt. v. 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10866, Tz. 55.



genießen, auch im deutschen Steuerrecht. Betroffen ist insofern die mit dem „group relief“ vergleichbare Körperschaftsteuerliche Organschaft, geregelt in §§ 14 ff. KStG, die nach dem „Marks & Spencer“-Urteil ebenfalls für ausländische EU/EWR-Tochtergesellschaftsverluste zu öffnen ist.⁷⁴ Weder der deutsche Gesetzgeber, noch die Finanzverwaltung haben bislang auf dieses Urteil reagiert.

Nur das Niedersächsische Finanzgericht und das Finanzgericht Rheinland-Pfalz haben sich zur unionsrechtlichen Vereinbarkeit der Inlandsbeschränkung der Körperschaftsteuerlichen Organschaft mit der Niederlassungsfreiheit geäußert.⁷⁵ Die Auswirkungen des „Marks & Spencer“-Urteils sind in nächster Zeit in Deutschland zu erwarten.

Der Gesetzgeber wird eine Umsetzung des Urteils zwar noch hinauszögern wollen, schließlich verpflichtet das Urteil Deutschland, Auslandsverluste zu importieren. Allerdings dürfte der Umsetzungsdruck auf den Gesetzgeber steigen, sobald weitere Finanzgerichtsurteile zu dieser Thematik ergehen und die Europäische Kommission (möglicherweise) gegen Deutschland wegen der ausgebliebenen Anpassung der Organschaft an die Erfordernisse der Niederlassungsfreiheit ein Vertragsverletzungsverfahren (vgl. Art. 258 AEUV) initiiert, an dessen Ende Deutschland mit einem hohen Zwangsgeld durch den EuGH belastet werden könnte.

E. Fazit und Ausblick

Der Beitrag hat aufgezeigt, dass der Einfluss des Unionsrechts auf das nationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten zwar durchaus vielschichtig ist. Ein „Europäisches Steuerrecht“ als eigenständiges, in sich geschlossenes System liegt – anders als es der Titel des Beitrags vermuten lässt – nach derzeitigem Stand allerdings nicht vor. Die Mitgliedstaaten waren nicht dazu bereit, in dem für sie essenziellen Bereich des Steuerrechts auf ihre Gesetzgebungshoheit umfassend zu verzichten. Sie haben insoweit Kompetenzen nur im beschränkten Umfang auf die EU übertragen, was insbesondere für die direkten Steuern (Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer) Geltung beansprucht. Denn das primäre Unionsrecht (konkret: der AEUV) sieht für die direkten Steuern – anders als für die indirekten Steuern – keinen ausdrücklichen Harmonisierungsauftrag vor. Dementsprechend ist die Regelungsdichte an sekundärrechtlichen Harmonisierungsmaßnahmen (Richtlinien) im Bereich des direkten Steuerrechts bislang klein geblieben,

⁷⁴ Nach aktuellem Organschaftsrecht ist eine steuerwirksame Errichtung einer Körperschaftsteuerlichen Organschaft zwecks Verlustverrechnung zwischen einem inländischen Mutterunternehmen und einer ausländischen EU/EWR-Tochtergesellschaft nicht möglich; § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG (i.V.m. § 17 KStG).

⁷⁵ Niedersächsisches FG, Urt. v. 11.02.2010, 6 K 406/08, EFG 2010, 815; FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 17.03.2010, 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632.



wohingegen das indirekte Steuerrecht der Mitgliedstaaten, insbesondere das Umsatzsteuerrecht, nahezu eine Vollharmonisierung erfahren hat.

Auch wenn die direkten Steuern damit weiterhin in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, bedeutet das nicht, dass die Mitgliedstaaten insoweit ihre Steuersysteme frei von unionsrechtlichen Einflüssen gestalten können. In diesem Kontext kommt den primärrechtlichen Grundfreiheiten eine kaum zu überschätzende Bedeutung zu. Der EuGH aktiviert diese nämlich auch in seiner steuerrechtlichen Judikatur als Diskriminierungsverbote und bewirkt dadurch den notwendigen Ausgleich zwischen der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten und den Anforderungen der europäischen Grundfreiheiten. Ob der EuGH auch in Zukunft in erster Linie diese Aufgabe wahrnehmen wird oder die EU umfassende, von einem ganzheitlichen Ansatz geprägte Konzepte im Bereich der direkten Steuern entwickelt, bleibt abzuwarten.